

## プロジェクト 税効果会計

項目 第 357 回企業会計基準委員会及び第 49 回専門委員会で聞かれた意見  
(開示)**本資料の目的**

1. 本資料は、第 357 回企業会計基準委員会（2017 年 3 月 28 日開催）及び第 49 回税効果会計専門委員会（2017 年 3 月 22 日開催）（以下「専門委員会」という。）で議論された「「税効果会計に係る会計基準」の一部改正（案）」（以下「一部改正案」という。）及び税法の改正に関する影響の開示に関する検討について聞かれた主な意見をまとめたものである。

なお、第 357 回企業会計基準委員会において、単体財務諸表における税効果会計に関する開示についても意見が聞かれており、当該意見については、審議事項(4)-2-1 に記載している。

**表示に関する文案について聞かれた意見**

2. 事務局より、繰延税金資産及び繰延税金負債の表示に関する文案について説明したところ、次の意見が聞かれた。

**(事務局の提案に賛成する意見)**

- (1) これまでの審議の状況が適切に記載されているため、事務局の提案に賛成する。  
(第 49 回専門委員会)

**(結論の背景の表現に関する意見)**

- (2) 異なる納税主体の繰延税金資産と繰延税金負債を相殺する定めから「原則として」という表現を削除する提案に関して、結論の背景に「相殺するケースが見られない」と記載されている点について、以下の意見が聞かれた。(第 49 回専門委員会)

- 相殺するケースがどこで見られないのかを明らかにするため、「相殺する実務が見られない」等、表現を見直すことが考えられる。
- 相殺するケースや実務が見られないという理由に代えて、別途、理論的な論拠を示した方がよいのではないか。

上記の意見を踏まえ、一部改正案を見直した。

**注記（評価性引当額及び税務上の繰越欠損金）に関する文案について聞かれた意見**

3. 事務局より、評価性引当額及び税務上の繰越欠損金の注記に関する文案について説

明したところ、主に次の意見が聞かれた。

(注記の構成(記載箇所)に関する意見)

- (1) 評価性引当額の内訳として税務上の繰越欠損金に係るものと将来減算一時差異の合計に係るものに区分して記載する定めは、繰延税金資産の発生原因別の主な内訳の注記に併せて評価性引当額の合計額を記載する定めの中に入れて記載すべきと考える。(第49回専門委員会)
- (2) 発生原因別の注記において税務上の繰越欠損金の金額が開示されない場合、税務上の繰越欠損金に係る注記(評価性引当額の内訳を含む。)を開示する有用性は乏しいため、当該注記の重要性については、発生原因別の注記との関連からも検討する必要があると考える。また、税務上の繰越欠損金に関する情報については、発生原因別の注記の補足情報として定めるべきと考える。(第49回専門委員会)

上記の意見を踏まえ、一部改正案を見直した。

- (3) 評価性引当額の増減内容は、税率差異分析に資すること及び評価性引当額の増減にはその他の包括利益を通じて認識されるものも含まれることから、評価性引当額に係る定性的な情報の記載箇所は、税率差異の注記に関連させてはどうか。また、注記を求める対象を評価性引当額の増減のうち、IAS第12号第80項(g)で求められているものと同様に、繰延税金資産の回収可能性を見直したことにより法人税等調整額が重要である場合に限定してはどうか。(第49回専門委員会)

現状の開示の実務において、税率差異の注記の内訳項目で開示されている「評価性引当額の増減」の数値と、発生原因別の注記に記載されている「評価性引当額」をもとに算定した「評価性引当額の増減額(その他の包括利益を通じて認識される項目に係るものを除く)÷税引前当期純利益」の数値は、一致していないことが多く、差異の要因は複数の要素(例えば、税率変更による影響や在外子会社の税率の差など)が関連している可能性がある。

このため、仮に税率差異の注記に、評価性引当額の増減内容を記載する場合、どの項目と紐づけて説明するのかを特定する必要があり、一定の困難さが懸念されるため、発生原因別の注記の内訳とした方が作成しやすいと考えられるがどうか。

なお、税負担率に資する情報として、評価性引当額の増減の内容を提案している趣旨から、注記を求める対象として、必ずしも法人税等調整額が重要

である場合に限定する必要はないと考えられるかどうか。

(注記の対象や注記の目的を明確化すべきとの意見)

注記事項全体について

- (4) 会計基準において詳細な内容を記載せずに一般的な内容を記載する場合、注記の目的を明らかにする必要があると考える。また、注記の目的を整理することによって、定性的な情報をどの注記と関連させることが適切かについても明らかになるのではないか。(第49回専門委員会)
- (5) 評価性引当額に重要な変動が生じている場合には変動の内容を注記事項として求める一方、税務上の繰越欠損金に係る重要な繰延税金資産を計上している場合には、当該繰延税金資産を回収可能と判断した主な理由の記載を求めているが、両者の要求事項の違いが明確ではないため、評価性引当額の変動の内容として記載する事項を明らかにすべきと考える。(第49回専門委員会)

(4)及び(5)の意見を踏まえ、一部改正案を見直した。

評価性引当額に関する定性的な情報について

- (6) 評価性引当額の増減に係る定性的な情報が、税率差異分析に資するという趣旨を踏まえると、税率差異に関する注記は法定実効税率と税効果会計適用後の法人税等の負担率との差異が法定実効税率の100分の5を下回る場合には省略できるため、この場合に開示を行うか否かの検討が必要であると考え。(第49回専門委員会)

上記の意見を踏まえ、一部改正案を見直した。

- (7) 評価性引当額に重要な変動が生じている場合に変動の主な内容を記載する事務局提案に賛成するが、変動額が小さい場合でも評価性引当額の残高が大きいときは、その内容を開示する必要があるか検討を行うべきと考える。(第49回専門委員会)

評価性引当額の変動額が小さい場合、税負担率に対する影響は小さいと考えられるため、評価性引当額の残高が大きい場合の開示を求めないことでどうか。

税務上の繰越欠損金の繰越期限別の情報について

- (8) 税務上の繰越欠損金の繰越期限別の情報を記載するにあたって、年度の区切り方を任意に設定する場合、その区切りを変更した場合に前年度の情報との比較可能性が確保されるものではないため、当年度の情報のみ開示することとしてはどうか。(第 357 回企業会計基準委員会)

比較情報は、「財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則」第 6 条に「当事業年度に係る財務諸表の一部を構成するもの」として定められ、「財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則」の取扱いに関する留意事項について(財務諸表等規則ガイドライン) 6 に、「当事業年度に係る財務諸表において記載されたすべての数値について、原則として、対応する前事業年度に係る数値を含めなければならない。」とされている。

したがって、税務上の繰越欠損金の繰越期限別の情報は、数値情報であるため、原則として前年度の情報を記載するものと考えられる。

- (9) 税務上の繰越欠損金の繰越期限別の情報を記載するにあたって、年度の区切り方についてはその目的等一定の考え方を示すべきではないか。(第 49 回専門委員会)

上記の意見を踏まえ、一部改正案を見直した。

- (10) 繰越期限別の税務上の繰越欠損金に係る注記のうち、税務上の繰越欠損金に係る繰延税金資産の額は他の 2 つの注記から計算できるため、開示は不要ではないか。(第 49 回専門委員会)

繰越期限別の数値情報は、税務上の繰越欠損金及びその評価性引当額は、その合計額が発生原因別の数値と整合することや、税務上の繰越欠損金に係る重要な繰延税金資産に関する定性的な情報について当該繰延税金資産の数値が直接記載されていない場合、その理解が困難となることから、すべての情報を注記してはどうか。

- (11) 定性的な情報の開示について、有用な情報を提供し得るのかどうかに疑問を感じる。例えば、繰延税金資産を回収可能と判断した主な理由の開示について、通常は将来の課税所得により回収されるものであるため、開示する場合はそれ以外の特別な理由(タックス・プランニングを行う場合)により回収可能と判断しているときに限定することが考えられる。(第 357 回企業会計基準委員会)

上記の意見を踏まえ、一部改正案を見直した。

(結論の背景の記載を見直すべきという意見)

- (12) 繰延税金資産の回収可能性の判断の際、将来減算一時差異に係る部分と税務上の繰越欠損金に係る部分の区分を行う場合、一定の仮定を置くケースもあり得るため、開示を求める根拠として区分可能性を取り上げるのではなく、両者の性質が異なる観点から区分して開示することにより情報の有用性が高まることを説明すべきと考える。(第49回専門委員会)

上記の意見を踏まえ、一部改正案を見直した。

- (13) 税引前当期純損失が生じている場合に税率差異の注記を求めない理由について、開示の困難さや開示事例における記載を追加してはどうか。(第49回専門委員会)

上記の意見を踏まえ、一部改正案を見直した。

(開示例についての意見)

- (14) 開示例を会計基準に含める場合、開示内容がボイラープレートになることを避けるために、定性的な情報に関する開示例を具体的に示さない事務局提案に賛成する。(第49回専門委員会)

上記の意見は、事務局の提案に賛成するものである。

- (15) 繰越期限別の税務上の繰越欠損金の注記の開示例では、1年区切りの例が示されているため、年度の区切りは特段示さなかったという文案と平仄が合うような例示となるように工夫すべきではないか。(第49回専門委員会)

上記の意見を踏まえ、開示例の期限別の区切りの記載例を見直した。

(その他の意見)

- (16) 開示の要求事項を考えるにあたって、開示項目及びその有用性については国際財務報告基準(IFRS)との比較を行った上で判断する必要があると考える。(第49回専門委員会)

今回追加で開示を提案している項目の検討にあたっては、IAS第12号において明示的に要求されている項目と、明示的に要求されていないが、IFRSの他の要求項目と併せると同様の情報を理解し得るものや、実際に開示例が

見られている趣旨を踏まえると開示すべきと判断される項目を識別し、追加の開示項目を提案している<sup>1</sup>。

なお、今回追加した開示が、IFRS での要求水準を超えているかどうかについては、IFRS の解釈に言及する可能性があるため、そのような判断は行わないこととし、一部改正案に今回追加した注記項目に関して、IFRS 及び米国会計基準で求められている注記事項を記載している。

## 税法の改正に関する影響の開示について聞かれた意見

4. 事務局より、税法の改正に関する影響の開示について、追加的な開示を求めない提案を行ったところ、主に次の意見が聞かれた。

### (事務局提案に賛成する意見)

- (1) 企業において税務に精通した担当者は限られ、税法の改正の影響額について開示が拡充される場合、当該担当者の業務負荷が増加することも配慮すべきと考える。(第 357 回企業会計基準委員会)
- (2) 税法の改正等に関する影響額の算定はできると考えられるが、会社の決算日と税法の改正のタイミングや、在外子会社の税法の改正のほか租税条約も対象に含めることを考慮すると、算定に時間を要するため、実務上の負担が大きいのではないか。(第 357 回企業会計基準委員会)
- (3) 重要な税法の改正の影響額のみであれば把握できるという意見もあるが、監査対応として重要性がないことの説明が求められる傾向にあることを踏まえると、企業に相当程度の負担はかかると考える。(第 357 回企業会計基準委員会)
- (4) 後発事象の開示については、全ての在外子会社に対して有価証券報告書提出日までの税法改正を把握し続けることの負荷は過重であり、コストベネフィットの観点から事務局提案に賛成する。(第 357 回企業会計基準委員会及び第 49 回専門委員会)

<sup>1</sup> 具体的には以下のとおりである。

・評価性引当額の変動内容については、「一時差異等（税務上の繰越欠損金及び繰越税額控除を含む。）の種類ごとの、財政状態計算書に認識した繰延税金資産の額（IAS 第 12 号第 81 項(g)）（増減額）」と、「繰延税金資産を認識していない将来減算一時差異、税務上の繰越欠損金及び繰越税額控除の額（及び、もしあれば、失効日）（IAS 第 12 号第 81 項(e)）」により開示されている将来減算一時差異の合計額に係る評価性引当額の額（増減額）を合わせて分析することで、当該内容を一部理解することができる場合がある。

・税務上の繰越欠損金に係る重要な繰延税金資産の計上理由については、IAS 第 12 号第 82 項において要求されている「繰延税金資産を活用できるかどうか将来加算一時差異の解消により生じる所得を上回る将来の課税所得の有無に依存しており、かつ、企業が当該繰延税金資産に関係する課税法域において当期又は前期に損失が生じた場合に、当該繰延税金資産の金額とその認識の根拠となる証拠の内容」において開示されている事例も見られている。

- (5) 財務諸表に重要な影響が生じる場合には、税制が多様であっても、決算日後の当該影響に関する情報収集は行っていると考えられるが、注記として開示する正確な金額を算定することには大きな負担が想定される。当該影響額に関する情報提供は IR で行えば足りるため、事務局提案に賛成する。(第 49 回専門委員会)

**(事務局提案に反対する意見)**

- (6) 税法の改正の影響に関する開示が困難な理由として在外子会社の事例が挙げられているが、多くの企業に該当するものではないと考える。そのため、原則として開示を求め、情報の入手が実務上不可能な場合に限り、開示を行わない理由を記載することを検討してはどうか。(第 357 回企業会計基準委員会)
- (7) 経営者は、通常、財務諸表に重要な影響が生じる税法の改正の影響を把握していると考えられることから、税率の変更以外の税法の改正に関する影響の開示を求めない理由として、実行可能性を挙げることは適当ではないと考える。(第 49 回専門委員会)
- (8) 繰延税金資産及び繰延税金負債に重要な影響を及ぼす税法の改正に限定するのであれば、在外子会社の所在地国における税法の改正の影響を開示するケースはそれほど多くないと考えられるため、影響額の把握は可能ではないか。(第 49 回専門委員会)
- (9) 仮に影響額の算定が難しいのであれば、税法が改正された旨を注記し、影響額を算定していない旨の注記を行うことも考えられるのではないか。(第 49 回専門委員会)
- (10) 在外子会社の情報を入手するのが困難であれば、少なくとも国内の税法の改正による重要な影響額について開示することとしてはどうか。(第 49 回専門委員会)

(1)から(10)までの意見を踏まえ、コストと便益の観点から税法の改正による影響額については、注記事項に追加すべき項目とはしないこととした。この旨を一部改正案に記載している。

以 上